

财税法研究专稿

引文格式: 黄建文, 狄沁雨. 税收滞纳金的法律规制研究 [J]. 常州大学学报(社会科学版), 2024, 25 (3): 1-12.

税收滞纳金的法律规制研究

黄建文, 狄沁雨

摘要: 我国税收征管法与行政强制法对滞纳金做出了不同的规定, 而且对于行政机关履行程序、滞纳金数额上限以及当事人救济途径的规定均存在差异, 从而在根源上造成了税收滞纳金的争议。基于损失填平原则的理论框架, 从税法的四项基本原则与损失填平原则的关联作为切入点, 深入探究税收滞纳金性质的本源。并进一步提出了引入税收利息制度的设想, 并从立法、执法和司法三个维度为我国税收滞纳金的完善提供了切实可行的建议, 旨在实现国家税收利益与纳税人权利保护的平衡。

关键词: 税收滞纳金; 行政强制; 税收利息; 法律性质

作者简介: 黄建文, 常州大学史良法学院教授、硕士研究生导师; 狄沁雨, 常州大学史良法学院硕士研究生。

基金项目: 江苏省研究生科研与实践创新计划项目“税收滞纳金的法律规制研究”(KY-CX23_3011)。

中图分类号: D922.22 **文献标志码:** A **Doi:** 10.3969/j.issn.2095-042X.2024.03.001

现行法律没有对税收滞纳金的法律性质做出规定, 学术界与实务界也一直存在争议。本文拟采用类案分析的方法, 通过分析税收滞纳金性质之争所带来的实践困境, 探究其存在的现实法律问题与规制路径。

一、税收滞纳金的困境: 基于制度与实践的审思

(一) 税收滞纳金法律性质的学说梳理及评价

现有法律条文仅规定了税收滞纳金的征收条件及比例, 对其性质并没有明确的认定。并且因为《中华人民共和国税收征管法》(以下简称税收征管法)和《中华人民共和国行政强制法》(以下简称行政强制法)中法条规定的差异, 学术界与实务界对税收滞纳金的法律性质至今尚未有一致的观点, 以下为几种主流观点:

1. 税收滞纳金属于依附主债权而存在的附属债权

陈敏认为, 关于滞纳金之加征, 租税或附带给付已逾缴纳期限而未缴纳时, 应即成立滞纳金之缴纳义务, 不待稽征机关之核定^[1]。将税收滞纳金定性为“附带税收”也是域外国家的通行做法。从《德国租税通则》第三条的规定来看, 滞纳金既不属于利息, 也不是罚金, 而是一种迫使租税义务人准时纳税的手段, 性质上属于租税的附带给付^[2-3]。税收滞纳金是一种依附主债权而

存在的附属债权,具有无偿性、强制性等特征,滞纳金系因满足相关构成要件而产生的,其征收比率是由法律所固定的,纳税人的主观过错不构成影响要素,且税务局也不具有对滞纳金的裁量空间。税收滞纳金作为税收的附带给付,与税收的地位相同,可以理解为也是一种税,其加收是附随于原本的税款的,由国家强制力进行保障。该学说主张滞纳金是对未及时纳税者所征收的一个新的税种;但是应税现象的产生主要与经营行为、其他特定行为以及财产所有和财产变化有关,一个新的税种的成立不仅需要具备经济上的合法性和合理性,更应符合具体法律的规定,相比之下,税收滞纳金只是因为未按期缴纳税款而产生的应纳税额,并不具备税收要素和可税性,因此将其归为附带给付税收并不合适。

2. 税收滞纳金属于罚款种类之一

持该学说的学者把滞纳金视为罚款的一种,将其归属于金钱制裁行为。当纳税义务人怠于履行纳税义务时,就将其视为对行政秩序的违反,从而把课以税收滞纳金的做法视为行政秩序罚,其目的并不在于惩罚纳税义务人或强制执行,而是在于督促拖欠税款的纳税义务人及时履行其义务。该学说的问题在于,如果将税收滞纳金视同为罚款,那么当纳税人超过纳税期限时,同时加处罚款和滞纳金,违背“一事不再罚原则”,这也将架空税收滞纳金制度,使其无法起到促使纳税人按时缴纳税款的作用。

3. 税收滞纳金属于行政强制执行的方式

主张该学说的学者认为税收滞纳金属于行政强制执行的方式。其与行政秩序罚说的区别在于,前者认为纳税人拖欠税款的行为尚未产生新的义务,税收滞纳金是出于督促纳税人尽快履行原义务,后者认为行为人拖欠税款的行为产生了新的义务,即需要缴纳税收滞纳金。该学说存在漏洞,执行罚是行政主体采取反复罚款的方式迫使相对人尽快履行义务,但是针对同一个欠税行为,不可以多次加处税收滞纳金。

4. 税收滞纳金兼具损害赔偿与惩罚属性

该学说认为,税收滞纳金具有损害赔偿和惩罚的双重性质。当纳税义务人未在规定期限内缴纳税款,导致税款无法及时入库时,从民事法律关系角度看,相当于债务人在法定还款期限内未履行还款义务,债权人有权要求其承担因延迟还款所造成的损害赔偿赔偿责任,未按时缴纳税款的纳税义务人需要向税务机关支付因延迟缴纳而造成的损害赔偿。此外,与同期贷款利率相比,税收滞纳金的加收率较高,这反映了一定的惩罚性。该学说存在一定的偏颇之处,首先,惩罚性是对行为人违反法律、规章制度等行为所采取的一种处罚措施。惩罚可以有多种形式,如民事赔偿、行政处分、行政处罚和刑事处罚等。在此,我们讨论的惩罚特指行政处罚,即当纳税义务人未能按照法定期限缴纳税款时,行政机关会对其执行相应的处罚。

5. 税收滞纳金实质为损害赔偿

日本学者金子宏认为滞纳金是一种因占有国家款项而应缴纳的一种补偿,实质为损害赔偿^[4]。该学说的依据主要来源于损害赔偿的一般原理:纳税人因享受了国家提供的公共服务而需支付相应费用,国家对此享有税收请求权,当纳税人超过纳税期限仍未履行相应义务,则造成了国库资金的损失,而国家为弥补损失而借贷所产生的利息,则由拖欠税款的纳税人通过缴纳税收滞纳金的方式承担,税收滞纳金的标准即税收债权的损失。该学说具有一定的合理性,但不能完全忽视滞纳金所具有的惩罚性质。滞纳金目前的征收率高于同期银行贷款利率,这表明立法者仍然认为滞纳金应该具有一定的惩罚性,税收滞纳金并不仅仅是剥夺了纳税义务人因延迟纳税所获得的利息利益,还具备督促纳税人按时纳税的功能,因此,除了具备损害赔偿的功能之外,滞纳

金还具有一定的惩罚意味。我国的税收滞纳金征收比率已从原先的按日加收滞纳税款千分之二降低为万分之五，大大削弱了其惩罚性，这也体现了税收滞纳金更倾向于是一种纳税人或者扣缴义务人因占用国家税金而应给予补偿，属于纳税人在占用国家税款构成不当得利时所应支付的孳息^[5]。纳税人拖欠税款相当于对主债务的迟延履行，本金是未及时缴纳的税款，利率是税收滞纳金的加征率，对纳税人加处滞纳金是一种对国家的损害赔偿，本质上是为弥补国库的经济损失。

（二）税收滞纳金的制度及实践困境

根据上述对税收滞纳金的学术梳理，可见税收滞纳金的法律性质尚未得到明确的认定，性质之争也带来了制度及实践的现实困境。

1. 案件裁判结果不统一

税收征管法和行政强制法均由全国人民代表大会常务委员会进行立法，属于同一位阶的法律。法官在司法裁判时，对于两部法律的实际适用会出现选择上的矛盾，导致了司法案例中的不同判决结果。文章选取 5 个典型案例（见表 1）进行分析，揭示在滞纳金性质认定及金额上限上存在的判决冲突。

表 1 税收滞纳金性质争议案例基本信息表

案件名称	案号	审理法院	裁判结果	裁判理由
王栋与海南省地方税务局第一稽查局行政征收案 ^①	（2017）琼 0106 行初 3 号	海南省海口市龙华区人民法院	税收滞纳金的数额可以超过税款本金，法院驳回原告王栋的诉讼请求。	（1）税收滞纳金的性质属于税款孳息，而非罚款，应当优先适用税收征管法。 （2）税收征管法并未规定滞纳金数额的上限。
山东省建材物资总公司和国家税务总局济南市槐荫区税务局破产债权确认纠纷案 ^②	（2019）鲁 01 民终 4926 号	山东省济南市中级人民法院	税收滞纳金的数额不可以超过税款本金，法院驳回税务局的诉讼请求。	滞纳金是带有惩戒性的处罚措施，其性质为行政强制执行，故税收滞纳金的数额不得超出本金。
海南雅可影视节目制作有限公司与海南省地方税务局第一稽查局行政征收案 ^③	（2017）琼 0106 行初 2 号	海南省海口市龙华区人民法院	税收滞纳金不带有处罚性质，其数额可以超过税款本金，法院驳回原告海南雅可影视节目制作有限公司的诉讼请求。	（1）税收滞纳金属于经济制裁措施，目的是督促当事人尽快缴纳税款，无处罚性质。 （2）在税收领域税收征管法是特别法，在与行政强制法的适用上发生冲突时应优先适用税收征管法。 （3）行政强制法第四十五条针对的是行政处罚，不包括税收滞纳金。
国家税务总局深圳市税务稽查局与深圳市广源机电发展有限公司的强制执行纠纷案 ^④	（2019）粤 03 行终 1725 号	广东省深圳市中级人民法院	税收滞纳金的数额可以超过税款本金，法院驳回深圳市广源机电发展有限公司的诉讼请求。	税收征管法是税收征管领域的特别法，当税收滞纳金出现相关争议时，应适用该法，而税收征管法并未规定税收滞纳金的上限。
国家税务总局沁阳市税务局与沁阳联盛电力有限公司破产债权确认纠纷案 ^⑤	（2019）豫 0882 民初 2819 号	河南省沁阳市人民法院	原告主张的滞纳金符合法律规定，且不受追征期限的限制，法院确认原告国家税务总局沁阳市税务局对被告享有普通破产债权。	（1）加收滞纳金系对于未在法律规定期限内完税的纳税人的处罚举措，属于行政强制执行的一种方式，适用行政强制法。 （2）被告未尽到依法纳税的义务，原告对其追征税款和滞纳金符合法律规定，且不受追征期限的限制。

①参见：海南省海口市龙华区人民法院（2017）琼 0106 行初 3 号行政判决书。

②参见：山东省济南市中级人民法院（2019）鲁 01 民终 4926 号民事判决书。

③参见：海南省海口市龙华区人民法院（2017）琼 0106 行初 2 号行政判决书。

④参见：广东省深圳市中级人民法院（2019）粤 03 行终 1725 号行政判决书。

⑤参见：河南省沁阳市人民法院（2019）豫 0882 民初 2819 号民事判决书。

在司法实践中,法官对于税收滞纳金性质和目的存在不同的理解和认识,这就导致了在司法案例中出现不同的判决结果。有法官认为税收滞纳金适用税收征管法,其主要理由是税收征管法和行政强制法的法律位阶相同,且考虑到税收征管法开始施行的时间早于行政强制法,在税收事项方面,行政强制法属于一般法,而税收征管法属于特别法,根据特别法优于一般法,故当二者在法律适用上发生冲突时,应优先适用税收征管法,而税收征管法对税收滞纳金的数额并无封顶的规定,故税收滞纳金可以超过本金。相反判决认为,税收滞纳金是行政强制执行的一种方式,若纳税人超期缴纳税款,对滞纳金的加收系为对欠税人的处罚措施,本意在于敦促纳税人尽快履行其纳税义务,故滞纳金应适用行政强制法,滞纳金的上限应是欠款的金额,对超出税款数额部分的滞纳金不予确认。

2. 税收滞纳金扣除期的规定缺位

根据税收征管法第三十二条及《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称实施细则)第七十五条之规定,税收滞纳金的征收期为税款缴纳期限届满次日起,至纳税人实际缴纳或者解缴税款之日止^[6]。在税务稽查期间,纳税人显然不符合“实际缴纳或者解缴税款”之条件,就此而言,在税务稽查中理应对纳税人加收滞纳金。然而税务稽查的全程需要经过选案、稽查、审理、执行的环节,重大案件更需要逐级反映,个别案件还需要集体审议、复议。同时,稽查人员的工作效率也有待提高,很容易存在稽查期限不断延长的情况,稽查时间越长,税款相应的滞纳时间便越多。故从税务部门实际稽查至税收入库,必然费时较久,在这段时间内计算加收滞纳金,无疑大大增添了纳税人的经济负担。此外,纳税人若想要补缴税款,必须依据税务稽查机关所开具的通知单,否则将因数额之类的不确定因素而缴纳不能。所以考虑到客观的程序原因,在稽查期间征收滞纳金,容易加重应缴税款者所负担的附带给付义务,使其承担不必要的压力,打破国家机关与纳税人之间的平衡,有违过罚相当之原则。

3. 税收滞纳金的征收比率缺乏合理性

我国目前税收滞纳金的征收比率略高,实践中也出现“天价滞纳金”的现象,并且,税收征管法对于欠税行为已经规定处以0.5倍到5倍的罚款。税收滞纳金每日按照滞纳税款的万分之五加收,转化成年加收率约为18%,远远超过一年期的LPR。这样的比例设置更多地体现了惩罚性,不符合税收利息补偿性的本质。税收滞纳金设置的初衷在于敦促纳税人及时履行完毕自己的纳税义务,其作为一种行政手段,虽然满足程序的正当性,但需要将相对人的利益损害程度控制在最小的范围内,制定如此之高的滞纳金征收比率是否必要?逾期缴纳税款的纳税人支付能力本就较弱,滞纳金设置已然令其雪上加霜,过高的滞纳金征收比率无疑有违比例原则^[7]。在法治国家中,宪法始终保障人民之权利自由,虽然法律对不当行为会进行有效干预,但是干预手段与最终目的之间应具有均衡关系,不应造成相对行为人的过度负担^[8]。目前滞纳金的征收比率的确能起到威慑作用,但过高的比率也会产生负面效果,不利于税务主管部门展开相关工作,故滞纳金的征收比率存在下调的空间。

二、税收滞纳金性质争议:基于法条的展开

税收征管法第三十二条和行政强制法第四十五条均对滞纳金进行了规定,前者规定的为税收滞纳金,后者规定的为行政滞纳金。二者作为同一位阶的法律,对于税收滞纳金的规定存在诸多

不同, 而法条规定的差异也成了税收滞纳金问题争议的根源。

(一) 行政机关的履行程序不同

由于税收滞纳金是法定义务, 当扣缴义务人未在规定时限内及时缴纳税款, 即开始加收税收滞纳金, 无需额外启动其他程序。税收作为国家财政收入的主要来源, 其及时、足额入库对于保障国家财政健康运行至关重要。加收滞纳金作为对未按时缴纳税款的惩罚性措施, 直接启动法律程序有助于确保税收的及时入库, 从而保障国库资金的完整性和安全性。而行政滞纳金作为行政强制执行手段, 在加处的同时还要防止公权力的无限扩张, 行政强制法确立了合法、适当、教育与强制相结合的原则, 故只有在履行催告、陈述申辩、下达行政强制执行决定书等程序之后, 当事人逾期仍不履行行政决定时, 才可以加处行政滞纳金。这是为了防止行政机关滥用行政强制权, 确保其行为在合法且适当的范围内^[9]。

(二) 税收滞纳金的上限不同

行政强制法对滞纳金的数额明确进行了封顶规定, 即不得超过金钱给付义务的数额。设定税收滞纳金上限可增强法律的明确性和可预测性, 为纳税人提供一个清晰的预期, 使其能够了解未能按时缴纳税款可能面临的经济后果, 确保行政机关在行使强制权时不会过度侵犯纳税人的合法权益, 从而维护法律的谦抑性。税收征管法对滞纳金的上限没有明确的规定, 而 2012 年国家税务总局对纳税人的回复明确指出, 税收滞纳金的加征不适用行政强制法, 若滞纳金加收数额超过本金, 则按照税收征管法的规定进行加收^①。对比现行法律, 2015 年《中华人民共和国税收征管法修正案(征求意见稿)》将第三十二条的“滞纳金”更名为“税收利息”, 未有滞纳金不得超过本金的规定。税收征管法未明确规定滞纳金上限, 可能被视为法律空白, 这为税务机关实际操作提供了一定的解释空间和自由裁量权, 税务机关可以根据具体情况和实际需要, 对滞纳金进行合理解释和适用, 以保证税收征管的公正和效率。但这并不意味着其与行政强制法存在冲突, 相反, 行政强制法中关于滞纳金上限的规定可以视为对税收征管法的补充和完善。

(三) 当事人的救济途径不同

纳税人在救济程序中面临纳税前置和复议前置, 由于税收征管法将税收滞纳金争议定性为纳税争议, 故相关纠纷适用纳税争议的救济程序, 即纳税人在申请行政复议之前必须先缴纳税款或提供担保, 对复议结果不服再向法院提起诉讼。该程序与税收公共利益优先于纳税人财产权的惯性法律思维有关, 根据社会契约论, 人们通过让渡部分自然权利给国家, 换取国家对社会秩序和公共利益的维护^[10]。税收作为国家提供公共产品和服务的资金来源, 是社会契约的重要组成部分, 因此在税收领域, 公共利益具有优先地位。该思维虽具有一定的合理性, 但在实践中给纳税人的维权设置了重重障碍, 难以达成公共利益与纳税人权利的平衡。在行政强制法中, 将加处滞纳金定性为行政强制执行的手段, 这一法律界定不仅确保了行政决定的权威性和执行力, 更为当事人及时提供了有效的救济渠道, 彰显了对于当事人合法权益的保护。具体来说, 若当事人对加处滞纳金的行政决定持有异议, 其有权依据法律程序向行政机关申请复议。若当事人对复议结果仍不满意, 还可进一步选择提起行政诉讼。

^①国家税务总局纳税服务司于 2012 年 8 月 22 日答疑: “税收滞纳金的加收, 按照税收征管法执行, 不适用行政强制法, 不存在是否能超出税款本金的问题。如滞纳金加收数据超过本金, 按税收征管法的规定进行加收。”

三、税收滞纳金的本源：基于损失填平原则的理论框架

(一) 损失填平原则的法理分析

损失填平原则作为我国民事赔偿的基本原则之一，强调的是法益平衡，对利益进行弥补和填平。依据我国的民事侵权赔偿理论，侵权人对于权利人受损的利益要进行相当的赔偿，该原则的目的不在于让受害者获得额外的利益，而是弥补权利人的损失，对违约方并无惩罚之意，故这种赔偿也称为补偿性赔偿，其适用的赔偿原则即为损失填平原则，侵权人对权利人完全补偿之后的结果即为填平。

1. 损失填平原则的条件

侵权人在填补之前，受害者的损失数额是确定的，并且侵权人需要通过填补的方式进行填平，消除在经济上对权利人造成的损失。损失填平原则所依据的是利益说，即差额论，学者莫姆森在其论著中指出损害赔偿应将被害者优先救济的立场作为出发点，并提出了“差额说”：关于赔偿的程度，加害者对损害的赔偿应恢复至发生不法行为时点的原状^[11]。“差额说”遵循的是利益等于损害的公示标准，其作为统一的损害概念，立足于对权利人前后的财产状况进行的金钱评价，将具体的损害项目包含于财产利益的状况，以便对权利人的利益进行完整的保护^[12]。

2. 损失填平原则实施的相对性

损失填平原则在诉讼法中，判断“平”与“不平”的关键在于证据。考虑到权利人判断自己的损失是否已被填平需要一定过程，且存在有限性，故在个案中，对权利人利益的填平不具有永久性和彻底性，只能就个案已有的证据事实进行判断。但是，损失填平原则可以缩减法官自由裁量所带来的价值判断局限性，由于对损害赔偿的范围是一种机械评价，只需衡量利益和损害之间的对应关系即可，不仅能实现法的安定性，而且能保证第三方对损害赔偿范围的预见可能性。

3. 损失填平原则的突破

损失填平原则适用于大多数民事赔偿的情况，但是损害赔偿范围的确定与损害的金钱评价属于不同层次的问题。在某些情况下，当事人双方可以通过对惩罚性赔偿的约定达成合意，或者依据法律规定的方式对损失填平原则进行突破。例如定金罚则，当事人一方违约的，应当在约定的定金范围内向另一方承担赔偿责任，而实际损失是否达到定金范围的，在所不问。

(二) 损失填平原则与税收滞纳金

税收之债属于公法之债，税收征管法第三十二条和第五十二条规定了纳税人应在法律规定或税务机关确定的期限内完成税款的缴纳，即每个税种都有明确的纳税期限，一旦纳税人超过这个期限仍未缴纳税款便构成欠税行为。基于损失填平原则的立法考量，无论是公法之债还是私法之债，均应计算利息损失。民法中对于损害赔偿适用的大多为损失填平原则，违约方填平非违约方所受到的损害，比照税收滞纳金制度，国家受到的是欠税的纳税人造成的金钱利息损害，滞纳金弥补的是国家的金钱损失，填平国家受到的税收损害。损失填平原则和税收滞纳金都具有补偿性和惩罚性的双重性质，损失填平原则通过赔偿使受害人恢复到如同未遭受损害时的状态，而税收滞纳金既是对逾期纳税行为的惩罚，又可以看作对财政损失的补偿。二者本质上存在一定的联系，以下将从税法的四项基本原则与损失填平原则的关联作为切入点，进一步分析在税收滞纳金规制中引入损失填平原则的必要性。

1. 税收公平与损失填平原则

税收公平原则要求国家所征收的税款要同纳税人的经济状况相适应, 并且纳税人之间需要保持负担水平的均衡。损失填平原则强调对法益的填平, 对受损利益的弥补, 侧重点并不在于惩罚违约方, 而是对权利人的利益缺失进行补偿性赔偿, 这与税收公平所强调的税收负担应与纳税人经济状况相适应形成呼应。税收滞纳金是纳税人因客观原因不能纳税时承担的补偿责任, 其目的在于保障国库资金, 而非一味给纳税人增加经济负担, 将损失填平原则贯彻于税收滞纳金制度是对税收公平原则的落实, 在补偿国家期限利益的同时也确保了滞纳金数额的合理性。考虑到征纳平等的理念, 在对自然人和企业征收滞纳金时要有区别, 企业作为一定规模的营利组织, 对税法的注意义务应当普遍高于自然人, 因此对其所征收的税收利息可以略高。

2. 实质课税与损失填平原则

损失填平原则要求将应纳税额和实际税额之间的差距最小化, 强调税收滞纳金是对欠缴税款的利息补偿, 以弥补欠缴税款所造成的国家财政损失, 这有助于确保税收负担的公平分配。实质课税要求穿透形式外观, 仅依据实体或实质对课税要件事实加以判断, 法律形式仅属于私法秩序中法律上的“应然”, 课税应该以经济上的“实然”为准^[13]。也即实质课税要求税务机关在征收滞纳金时, 应考虑到纳税人的实际经济状况和欠缴税款的原因, 以避免对纳税人造成过大的经济负担, 这与损失填平原则在税收滞纳金的处理上具有一致性。同时, 实质课税原则为损失填平原则提供了基础。首先, 损失填平原则关注的是税收公平和平等, 要求确保每个纳税人都能获得与之经济状况相匹配的税收待遇, 在国家损失税款获得补偿的情况下将对纳税人的损害降到最低。实质课税原则关注的是经济实质, 要求根据实际情况来判断是否符合课税要素, 最大程度减少了税收负担不公的现象, 这恰恰为税收负担的合理分配提供了基础^[14]。其次, 损失填平原则要求将纳税人因违反税法规定而产生的税收滞纳金视为对其欠缴税款的利息补偿, 根据实质课税原则, 税务机关只有在充分考虑了纳税人的实际情况后, 才能合理确定滞纳金的征收率和计算方式, 从而确保损失填平原则的实现。

3. 税收法定与损失填平原则

税收法定的基本要义是课税要件法定、课税要件确定以及征管程序合法, 《中华人民共和国宪法》(以下简称宪法) 第五十六条、《中华人民共和国立法法》(以下简称立法法) 第八条、税收征管法第二条及实施细则第三条均能体现税收法定原则。损失填平原则要求损害赔偿应该与权利人所遭受的损失相当, 国家与纳税人之间实则是债权债务的关系, 对欠缴税款的纳税人征收滞纳金是对国家金钱利益损失部分的填平, 是一种期限利益的补偿。在税收滞纳金规制中引入损失填平原则是对其合理性的有效补充, 有利于促进税收法定原则的后续完善与落实。

4. 税收效率和损失填平原则

税收效率原则要求国家征税要有利于资源的有效配置和经济机制的有效运行, 从而提高税务行政的管理效率和社会经济效率。损失填平原则要求损失与赔偿之间具有相当性, 其目的仅限于将权利人受侵犯的权利恢复至侵权前的状态, 不再设置其他的经济负担。税收滞纳金设置的目的在于对国库利益进行保障, 当纳税人逾期仍未履行自己的纳税义务时, 通过让其缴纳滞纳金的方式来敦促其补缴税款, 以免国库资金的流失。税收调节是为了最大限度地促进经济和社会的发展, 而损失填平原则保证了税收滞纳金制度的有效性, 强调填补国库经济损失, 而非为了惩罚欠缴税款的纳税人。

四、规制路径：损失填平原则之于税收滞纳金的法律进路

(一) 修正税收滞纳金制度的立法规制

1. 引入“税收利息”法律制度

针对我国税收滞纳金性质规定的不完善之处,引入税收利息法律制度是一个有效的解决方案。税收利息,顾名思义是指行政相对人因少缴或滞后缴纳税款而应支付的利息。2015年,《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》就提出了“税收利息”这个概念^①,同时第六十七条又对滞纳金进行了规定^②。这表明在征求意见稿中,并未将“滞纳金”与“税收利息”完全等同对待,而是采用的是税收利息和滞纳金并设模式,将现行立法中的税收滞纳金拆分为税收利息和滞纳金两部分。税收利息作为对滞纳行为的补偿性措施,可以在一定程度上缓解滞纳金制度的刚性,提高税收征管的灵活性和公平性。引入税收利息法律制度不仅能和行政强制法中对于金钱之债的履行所涉及的滞纳金规定相协调,而且能还原税收滞纳金作为利息的本来属性,削弱惩罚性,凸显补偿性。现行税收滞纳金征收制度较为单一,适用标准也不明确,采用税收利息和滞纳金并设的立法模式,在有效填平国家税款期限利益损失的同时,还可以保持税收征管法与行政强制法之间的平衡性,使相关规定衔接更为通畅,为税收征管制度设计提供更大合理的空间。在税收利息和滞纳金并存的立法模式下,通过降低逾期纳税主体的税收利息比率,同时对其进行主观过错的区分,不仅能够填平国家被占税款的损失,而且还能兼顾纳税人权利的保护,实现国家税权和纳税人权利相互协调^[15]。

在构建税收利息制度时,可以汲取我国台湾地区和日本在税收滞纳金制度方面的经验。具体而言,在设立税收利息的同时,也应设置税收滞纳金,以完善税收征管机制。这一制度设计的核心理念是,当纳税人因超过法定期限而丧失支付能力,无法及时缴纳税款和滞纳金时,可对其征收利息。这是因为纳税人的滞纳行为已对国家财政利益造成损害,让其支付利息是合理且必要的要求^[16]。当纳税人因各种原因逾越了法定期限,让其无法及时清偿税款和滞纳金时,税收利息便悄然启动。其深层逻辑在于:纳税人的非法滞留行为已然触及了国家财政利益的敏感神经,因此,他们应当承担起支付利息的责任,以此作为国家财政损失的补偿。此外,税收利息制度的引入还解决了一些传统滞纳金制度无法触及的复杂情况,例如当纳税人因不可抗力等客观原因而无法履行纳税义务时,他们可能会免于支付滞纳金,但这并不意味着国家的财政损失得到了弥补。在这个微妙的关节点上,税收利息作为一种更为精确和灵活的调节工具,能够依据税收滞纳金的损害赔偿性质,对纳税人的非法滞留税款行为进行同期银行利息的征收。这样一来,不仅国家财政的安全性得到了坚实保障,而且也形成了一种强大的敦促机制,促使纳税人更加自觉地履行纳税义务。

2. 设置合理的税收滞纳金征收比率

税收征管法第三十二条规定按日加收万分之五的滞纳金,转化成年加收率约为18%,已经超

^①2015年,《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第五十九条:“纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,按日加计税收利息。”

^②2015年,《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第六十七条:“纳税人逾期不履行税务机关依法作出征收税款决定的,自期限届满之日起,按照税款的千分之五按日加收滞纳金。”

过了当时一年期 LPR 的 4 倍,而超过 LPR 一倍已经具有了惩罚意味,所以目前对于税收滞纳金征收比率的规定虽然具有合法性,但是缺乏一定的正当性。我国税收滞纳金的加收比率过高,给纳税人施加了过重的负担,没有把对公众权利的侵害控制在最小范围内,达成合法性和正当性之间的平衡。此外,也没有设定滞纳金上限或者进行加收比率的细分。日本对于滞纳税款实施分段加计的规则,在滞纳税款两个月内,适用 7.3% 这一较低的年化比率,当滞纳时间超过两个月,则适用较高的年化比率(14.6%)。这种对纳税延误期限进行不同处理的制度设置,能适时引导纳税人及时自查,对于督促纳税人及时缴纳税款起到积极作用。这对我国税收滞纳金征收比率的调整具有启发意义,但也要立足我国的实际国情综合考虑,如果在较短的期限设置低加收率,可能会使法定的纳税期限不被重视。

由于银行贷款基准利率是反映国家宏观经济政策的重要指标,故税收利息作为纳税主体占用国家税款的对价,基于其填平国家税款期限损失的功能,以银行贷款基准利率为参考具有代表性^[17]。同时,国家也要重视税款与普通借贷资金之间的本质区别,考虑到税款带有的公法属性,欠缴税款人需要对占有行为付出更高的代价,以保证法律的权威。因此,考虑到税款滞纳在经济领域的特殊性,税收利息应当适当高于同期银行贷款基准利率。可以参考《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称企业所得税法)第四十八条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十二条对于补征税款所加收利息的规定,将税收利息在银行贷款基准利率 4.35% 的基础上增加约 5 个百分点,折合为年利率约为 10.95%,并且,根据经济情况的发展变化,在对税收征管法或者实施细则进行修改的过程中及时调整。将税收滞纳金征收比率下调至略高于银行贷款利率,既可以对逾期纳税者起到督促作用,达到了一定的惩罚目的,同时也不会超出一般民众的承受范围。

(二) 完善税收利息制度的执法规制

1. 明确税务稽查期间不计算税收利息

税务稽查的程序较为复杂,不同案件办案难度不一,办案时间可能存在较大差异。虽然规定了一般期限为 60 日,但是也可以延长,对延长的具体期限并没有做出限制,对于税务稽查期间的税收利息的加收也需要结合《税务稽查案件办理程序规定》妥善考虑。经前文分析已知,从税务机关开始实施稽查至税款实际入库,必然会因为程序原因经历较长时间,从而无端延长税收滞纳金的征收期。虽然税务稽查是税务机关依法履行职责的必要程序,但并非纳税人或扣缴义务人缴纳税收滞纳金的必要条件,若在此期间不停止对滞纳金的征收,必然会显著增加纳税者的经济负担,这显然是对纳税人的不公平^[18]。因此,税务机关在对纳税人稽查之后确定其少缴纳税款,并据此做出补缴税款的处理决定的情形下,应将税务部门的稽查期从税收滞纳金的征收期扣除,此种设置更全面地保护了纳税人的合法权益,也有利于监督税务机关高效、公正执法。同时,纳税义务人对滞纳金存在异议而提起行政复议或者司法救济,纳税人进入破产清算程序征收期间应该终止。

2. 统一税务机关对滞纳金的收取标准

为确保税务机关的权威性以及提高执法效率,不仅要明确税收利息的征收比率及征收期,而且需要对特殊情况进行标准的统一,例如税收滞纳金是否可以税前扣除、对于拒缴行为采取何种执行措施、措施是否可以依据主观归责原则执行等。企业所得税法第十条将税收滞纳金列为计算应纳税所得额时不得扣除的项目,故其不可进行税前扣除。根据税收征管法第四十条规定,税务机关在处理拒缴税收滞纳金的情况时,可以采取强制执行措施;同时,国税发〔2003〕47 号文

件第六条还进一步明确^①,对纳税人已缴纳税款但不缴纳滞纳金的,税务机关可以单独对应缴而未缴之滞纳金采取强制执行措施。

关于税收滞纳金执行的标准,目前我国适用的是无过错责任,即只要存在欠税事实就需要缴纳滞纳金。我国台湾地区根据纳税人是否存在过错区分不同情形,针对纳税人客观上少缴税款但主观上没有故意过错的行为,不应加征税收滞纳金。这一做法具有启示意义。台湾学者从目的解释的角度出发,认为只有在纳税人存在主观故意或过失时才应加收滞纳金,否则就不符合滞纳金对税款缴纳的敦促作用。目前我国税法不区分纳税人是否存在主观过错一律加征滞纳金,此种做法将所有情况一概而论容易产生不合理现象。如前文所述,针对纳税人过错导致的税收核定应加征税收滞纳金,而对于非纳税人故意导致的税收核定,不应加征税收滞纳金。因此,有必要在税收征管法中新增无过错免责条款,依据纳税人是否存在主观过错来明确滞纳金的具体征收情况。在税收核定情形下,若纳税人未履行相应义务导致税收核定,对核定征收的税款部分应加征税收滞纳金;若纳税人已履行相应义务,对核定征收的税款部分不应加征税收滞纳金^[19]。再例如,自然灾害等不可抗力、疫情等情势变更以及第三方的过错造成了延迟纳税,均应该调整税收滞纳金缴纳的计算时间或者对相应的滞纳金进行免除。

3. 不设置税收滞纳金限额,按实计算欠税利息

税收征管法并没有对税收滞纳金的金额规定上限,若单纯执行行政强制法第四十五条规定而设置限额,明显违背了税收征管法的立法本意。税收征管法中的滞纳金是一种税收征收行为,而行政强制法中的加处滞纳金属于行政强制措施,是行政处罚。税收滞纳金遵循的是损失填平原则,其性质为欠付国库税收而产生的利息,因此不存在超出本金的疑问,税收滞纳金和行政强制法中的滞纳金虽均叫作滞纳金,但性质不同,不可混淆使用相关规定,因此,税收滞纳金的数额超出税收本金是符合法律规定的。税收滞纳金作为对纳税人未按时缴纳税款的一种经济制裁,其主要目的是确保税款的及时征收和维护税收制度的严肃性,不设置限额,所有纳税人将根据其实际欠税金额和拖欠时间支付相应的滞纳金,从而确保税收制度的公平性。同时,这一措施也有助于提高税收征管的效率,减少由滞纳金计算和调整带来的行政成本和时间成本^[20]。不设置税收滞纳金限额,按实计算欠税利息,有助于敦促纳税人及时缴纳税款,但同时也需要符合比例原则。实践中常出现“天价滞纳金”的情况,由于税收滞纳金是可以超出本金的,“天价滞纳金”在现有法律层面而言是合法的,若纳税人就滞纳金数额过高的问题提起诉讼,很可能难以得到相应的救济。然而,过高的滞纳金不仅无法增加社会公共利益,反而会使行政相对人承担过重的经济负担。行政机关的行为不仅应该具有合法性,还需要满足适当性和合理性,行政权超越私权利的前提是必须符合比例原则,应该把对行政相对人造成的损害结果降低至最小^[21]。

(三) 规范税收滞纳金的司法规制

1. 平衡司法裁判者的价值倾向

在税收滞纳金的问题上,立法者和司法裁判者常常需要在纳税人主义和国库主义之间寻找平衡,这两种主义在对待纳税人权利和国家机关征税权方面有不同的侧重点。从某种程度上说,纳

^①《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》(国税发〔2003〕47号)第六条关于滞纳金的强制执行问题“规定:根据征管法第四十条规定‘税务机关在采取强制执行措施时,对纳税人未缴纳的滞纳金同时强制执行’的立法精神,对纳税人已缴纳税款,但拒不缴纳滞纳金的,税务机关可以单独对纳税人应缴未缴的滞纳金采取强制执行措施。”

税人的权利关系到全体人民的利益,是纳税人期望通过缴纳税款获得公益福利的权利^[22]。因此,在设计和实施税收滞纳金制度时,应首先考虑纳税人主义,并结合相关部门法的特定目的来适用。法官在进行与税收滞纳金相关的司法裁判时,需要特别注意平衡价值倾向,既要考虑国库主义,也要考虑纳税人主义。司法裁判是纳税人与税务机关之间解决纠纷的最终途径,虽然税务机关和纳税人在国库主义和纳税人主义上有不同的立场,但法官应该保持中立,甚至着重保护在税收滞纳金争端中处于弱势地位的纳税人。

为实现这一平衡,法官可以采取以下具体措施:首先,对与税收滞纳金相关的规范性文件进行合法性和合理性审查,既包括程序性审查,也包括实质性审查。这样可以确保司法裁判作为最后一道防线能够更好地保护纳税人权利。其次,法官在解释涉及税收滞纳金的法律法规时,应遵循纳税人主义的立场,自觉摒弃国库主义的解释倾向。这样才能最大程度地彰显税法中纳税人权利的法益结构,限制税法中倾向于税务机关的权力^[23]。

2. 明确法院在税务行政诉讼中的职权

为规范税收征收主体行为,税款和滞纳金均不可向人民法院申请强制执行,除税收征管法第二十九条对征税主体的规定以外,任何单位和个人不得擅自进行税款征收活动。税收征管法第四十一条也强调,只有法定的税务机关有权采取税收保全和强制执行措施。这说明征收税款以及采取税收保全和强制执行措施,是法律赋予税务机关的法定权力,这种权力非经法定程序和授权,不得自由转让,法院也无权行使以上权力。同时,行政相对人对税务机关所加收的滞纳金不服的,不可向法院直接提起行政诉讼^[24]。虽然,税收征管法第八十八条对复议前置的规定存在改进空间,但仍能从中看出立法者对税法效率原则的追求。首先,税务案件在实践中数量庞大,为了不影响税款征收的效率,必须简化征税程序,税务机关向纳税人下达缴税的核定往往是基于盖然性的,复议前置恰好能给税务机关提供自我纠错的机会。其次,纳税人不可向法院直接提起诉讼也是考虑到税务行政诉讼的特殊性,其相较于其他领域的行政诉讼更为专业且复杂,若法官不具有相应的税收专业背景,在处理该类案件时很难保证诉讼结果公正,不利于税收实体争议的解决。最后,这也是考虑到通过复议前置程序来分流税收案件,协调法院和税务机关的工作职能,在减轻双方负担的同时也为纳税人降低救济成本。

参考文献:

- [1] 张婉苏. 滞纳金制度研究 [D]. 南京: 南京大学, 2013.
- [2] 谢愉虹, 潘璐. 我国滞纳金制度的缺陷与完善: 以《税收征管法》第三十二条为视角 [J]. 税务研究, 2009 (7): 68-71.
- [3] 刘珊. 税款滞纳金的性质及其制度完善: 以“德发案”为考察例 [J]. 税收经济研究, 2019, 24 (4): 59-68.
- [4] 金子宏. 日本税法原理 [M]. 刘多田, 译. 北京: 中国财政经济出版社, 1989: 278.
- [5] 段怡彤. 税收滞纳金的法律性质研究 [D]. 上海: 上海财经大学, 2023.
- [6] 谢玲. 我国滞纳金制度的现状分析及完善构想 [D]. 厦门: 厦门大学, 2010.
- [7] 张明楷. 法益保护与比例原则 [J]. 中国社会科学, 2017 (7): 88-108.
- [8] 刘权. 目的正当性与比例原则的重构 [J]. 中国法学, 2014 (4): 133-150.
- [9] 王青斌, 张雅杰. 试论我国行政法总则的功能价值及体系定位 [J]. 中国司法, 2022 (5): 33-37.
- [10] 徐昕. 私力救济的正当性及其限度: 一种以社会契约论为核心的解说 [J]. 法学家, 2004 (2): 94-101.
- [11] 顾祝轩. 民法概念史·债权 [M]. 北京: 法律出版社, 2016: 227.
- [12] 林易典. 论法院酌减损害赔偿额之规范: 欧陆各国民法中酌减条款与我国民法第二百八十八条之比较研究 [J]. 台大法学论丛, 2007, 36 (3): 305-382.
- [13] 徐阳光. 实质课税原则适用中的财产权保护 [J]. 河北法学, 2008 (12): 44-50.

- [14] 高金平, 钱蓓蓓. 实质课税原则在税务领域的适用研究 [J]. 国际税收, 2023 (6): 68-75.
- [15] 张齐. 我国税收滞纳金制度的检视与重构 [D]. 武汉: 中南财经政法大学, 2021.
- [16] 欧阳明, 刘芹. “税收利息”探源及辨析 [J]. 税务研究, 2016 (7): 112-115.
- [17] 施正文. 论《税收征管法》修订需要重点解决的立法问题 [J]. 税务研究, 2012 (10): 57-62.
- [18] 刘勇. 税收滞纳金问题初探 [J]. 税收与社会, 2002 (10): 39-40.
- [19] 李艳. 我国税收滞纳金法律制度研究 [D]. 兰州: 甘肃政法大学, 2022.
- [20] 李刚. 税收滞纳金的功能与性质的界定方法: 利罚参照比较法: 从海峡两岸比较的角度 [J]. 税务研究, 2018 (5): 68-74.
- [21] 王永亮. 税收滞纳金征缴决定实证研究 [J]. 税法解释与判例评注, 2016 (7): 236-249.
- [22] 朱大旗. 从国家预算的特质论我国《预算法》的修订目的和原则 [J]. 中国法学, 2005 (1): 75-82.
- [23] 吕楠楠. 税制公平主导下的税法解释: 基于利益衡量视角的分析 [J]. 国际税收, 2020 (7): 25-31.
- [24] 唐步龙, 熊丹培. 共同富裕背景下税收制度与三次分配的适配性研究 [J]. 常州大学学报(社会科学版), 2022, 23 (6): 43-50.

On the Legal Regulation of Tax Overdue Fines

Huang Jianwen, Di Qinyu

Abstract: China's tax administration law and administrative coercion law have different provisions on tax overdue fines, and there are differences in the administrative organ's performance procedures, the upper limit of tax overdue fines, and the relief channels available to parties, which have fundamentally caused disputes over tax overdue fines. Based on the theoretical framework of the principle of loss equalization, and starting from the relationship between the four basic principles of tax law and the principle of loss equalization, this article deeply explores the nature of tax overdue fines, further proposes to introduce a tax interest system, and provides practical suggestions for the improvement of China's tax overdue fines from the perspectives of legislation, law enforcement, and justice, aiming to keep a balance between national tax interests and the protection of taxpayers' rights.

Keywords: tax overdue fines; administrative coercion; tax interest; legal nature

(收稿日期: 2023-10-10; 责任编辑: 晏小敏)